النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية

accounting system of governmentin iraq & harmony with international standerds public sector by focusing on the standerd 1no. presentation the financial statements

إعداد:

د. الهام محمد واثق[1] .

[1] أستاذ محاضر – الجامعة العراقية – كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة العراق بغداد ilhamwathik@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 2019/05/23 تاريخ القبول:2019/05/28 تاريخ النشر: 2019/06/22.

ملخص :

هدف البحث الى القاء الضوء على النظام المحاسبي الحكومي في العراق والتطرق الى المعايير الدولية للقطاع العام / المعيار الدولي رقم 1 ورؤيه مدى امكانية تطبيقه في البيئة العراقية ، ليزيل الضبابية عن مشكلة البحث المتمثلة بان هناك ضعف كبير في مواكبة وتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام في البيئة العراقية الامر الذي يؤدي الى عدم تطوير التطبيقات المحاسبية في العراق ، وقد توصل البحث الى استنتاج مهم الا وهو (عدم الالتزام بماجاء في معيار رقم 1 في سياق عمل الوحدات الحكوميه في العراق) وهذا بدوره سوف يؤثر على امكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشأت الاخرى .وعليه اوصت الباحثة باللجوء الى تحويل النظام المحاسبي الحكومي في العراق من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ليصبح بالامكان تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام المعده وفقا لاساس الاستحقاق ومنها المعيار رقم 1 و التثقيف باهمية اعداد القوائم الاربعة في الوحدات الحكومية ومدى اهميتها للمستخدمين .وقد تم اجراء المقابلات الشخصية وفحص عملية اعداد القوائم المالية في العديد من الوحدات الحكومية في العراق التي تطبق الاساس النقدي وتتبع التمويل المركزي وتم اعداد قائمة اختبار بشان اعداد القوائم المالية الاربعة وفق المعيار الدولي رقم 1 من عدمه للوقوف على واقع التطبيق وامكانية التطبيق .

الكلمات المفتاح : المعايير الدولية للقطاع العام ؛ النظام المحاسبي الحكومي .

Abstract: The aim of the research is to shed light on the accounting system in Iraq and to address the international standards of the sector. International Standard No. The vision of its

[1] **المؤلف المرسل**: د. لهام محمد واثق – الجامعة العراقية – كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة العراق بغداد ilhamwathik@yahoo.com

applicability in the Iraqi environment, to remove the fog of the research problem Learn that there is great weakness in the compliance and application of international public sector standards in the Iraqi environment. Lead to the development of accounting applications in Iraq, and the research reached the conclusion of them, which is (non-compliance with the standard number 1 in the work of government units in Iraq) and this in turn will affect the possibility of comparison between the financial statements of the pedestrian And the financial statements of other establishments. Therefore, the researcher recommended resorting to the conversion of the accounting system in Iraq from the monetary basis to the introduction of the accounting system, so that the accounting standards for the public sector prepared according to the merits, including the criterion number or the net, can be applied to the importance of preparing the four lists in government units and their importance to users. Interviews were conducted and the preparation of the financial statements was examined in several government units in Iraq, which suspended the monetary basis and followed the central funding. In accordance with International Ah 1 criterion of whether or not to find out the reality of the application and the possibility of the application.

تمهيد :

تحتل المحاسبة الحكومية في الآونة الاخيرة مكانه هامة في حياة المجتمعات المعاصرة اذ لها دور اساسي في الادارة المالية للدولة وفي صياغة السياسات المالية وقد ظهرت اهميتها في الوقت الحاضر استجابة للتغييرات التي تمر بها المجتمعات وزيادة نطاق الخدمات والاعمال التي تقدمها الحكومة .ولزيادة الاهتمام بالمعايير الدولية للقطاع العام من قبل المنظمات المهنية تطلب منا ايلاء الاهتمام بالنظام المحاسبي الحكومي في العراق والعمل على تطويره ليواكب حركة التجديد والاهتمام من قبل هذه المنظمات ولتكون تطبيقاته في مصاف الدول المطبقه لهذه المعايير ، اذ يعاني النظام المحاسبي في العراق من عدم التطوير والتجديد وبطئ مواكبته لاجراءات معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وصيغت مشكلة البحث اعتمادا على الوصف السابق بان هناك ضعف كبير في مواكبة وتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام في البيئة العراقية الامر الذي يؤدي الى عدم تطوير التطبيقات المحاسبية في العراق ويمكن طرح المشكلة بالتساؤل التالي(هل عدم تطور الاجراءات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الحكومي في العراق كان بسبب عدم تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام معيار رقم 1 خصوصا ؟) وقد بني البحث على افتراض (هناك ضعف مواكبة النظام المحاسبي الحكومي في العراق للمعايير الدولية في القطاع العام ، معيار العرض رقم 1 بشكل خاص)،وقد تم تناول موضوعة المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية من قبل العديد من الباحثين اذ اشارت(جيلي ،2013) الى الاهمية التي يجب ان يحظى بهما القياس والافصاح المحاسبي لتحقيق اهداف ومتطلبات القطاع العام بصفة عامة لاعتبارهما من أهم الممارسات المحاسبية التي تقوم بتوصيل المعلومات المحاسبية وذلك في ظل المعايير الدولية للقطاع العام بغرض تحسين جودة القوائم المالية واتخاذ القرار الأمثل . ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبيان على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة داخل إقليم ولاية ورقلة. وقد

توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات العامة تهتم بشكل كبير بعمليتي القياس والإفصاح لما يحققانه من شفافية ومصداقية على مستوى القوائم المالية، وأن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى التقارير والقوائم المالية، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لا زالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلا إلى تغيير جذري في محاسبتها العامة. كما وتناول (Obara , Efeeloo,2017) في دراسته إلى توفير مزيد من المساءلة والموثوقية والشفافية في التقارير المالية الحكومية التي اعتمدت مؤخرا معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا. وكذلك بحث الآثار المترتبة على اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام عند إعداد التقارير الحكومية. وقد تم الحصول على البيانات الأولية من المحاسبين والمدققين في الوزارات والإدارات الحكومية. وتم استخدام الجداول والرسوم البيانية لهذه الغاية، كما تم تحليلها باستخدام نسب مئوية بسيطة. وكشفت الدراسة أن اعتماد المعايير سيؤدي إلى مزيد من الشفافية والمساءلة المالية، وتعزيز الضوابط الداخلية، وتعزيز الإدارة المالية وفق الموارد المتاحة، وزيادة الكفاءة في اتخاذ القرارات والحكم الرشيد. وقد أوصت الدراسة باعتماد وتطبيق نظام التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق بسبب الفوائد الكبيرة التي تصاحب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.كما واشار (احمد ، 2018) الى اهمية تبني المعايير الدولية للقطاع العام IPSASs من قبل الوحدات الحكومية العراقية وانعكاس ذلك على جودة الابلاغ المالي في القوائم المالية وقد استخدم الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات واثبات الفرضية وتوصل الى ضرورة قيام وزارة المالية العراقية بتطوير النظام المحاسبي الحكومي على وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .وقد جاءت الدراسة الحالية متوافقة مع الدراسات التي سبقتها من خلال اهدافها في ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام واهمية ذلك وتأثيره على المحاسبة في الوحدات الحكومية وقد ركزت الدراسة الحالية على معيار عرض القوائم المالية رقم 1 واهمية تطبيقه وتبنيه من الوحدات الحكومية العراقية لما سيحققه من جودة في عملية عرض القوائم المالية وفق اساس الاستحقاق واثره في تبيان المصروفات والايرادات الحقيقة لكل سنة وكذلك بيان المركز المالي للوحدة الحكومية بشكل واقعي وصحيح ، من خلال اعداد قائمة فحص لثمان وحدات حكومية واختبار طريقة اعدادها للقوائم المالية الاربعة الرئيسية في الواقع ومقارنتها مع ما ورد من طريقة اعدادها وفق معيار عرض القوائم المالية رقم1 من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

I.1– المبحث الاول :النظام المحاسبي الحكومي مدخل مفاهيمي.

1–1: نشأة النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

إن العراق من أكثر الدول النامية استعمارا من قبل الدول الأوربية . وحصوله على الاستقلال الكامل لم يفتح المجال أمامه للتطوير في التنظيم و الإدارة إلا في فترة قريبة قياساً بتاريخ استقلالها وتحريرها (الصائغ,6:1980) . وإن زيادة أنشطة الدولة وتدخل الحكومات في الحياة الاقتصادية وتبنيها خطط اقتصادية واجتماعية واسعة

واعتمادها الموازنة كأداة لتنفيذ ذلك التدخل, الأمر الذي جعل الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي مهمة كبيرة ليوفر المعلومات اللازمة عن أنشطة تخطيط و تنفيذ موازنة الدولة والرقابة عليها (العبيدي,1983: 64) وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي الحكومي كان من أسبق النظم المحاسبية ظهوراً الا إنه كان ابطئها تطوراً .

وقد أدركت الدول المتقدمة الدور الذي يمكن ان تلعبه البيانات والمعلومات المحاسبية في إدارة الشؤون المالية والاقتصادية للدولة فتراها وقد كرّست جهودها وبوقت مبكر نسبياً لتطوير مفاهيم المحاسبة المطبقة في مجال الأعمال التجارية الخاصة و تطبيقها في الوحدات الحكومية (حماد و البحر,1990:5) أما في الدول النامية فيتصف الوضع فيها بالإنفاق الحكومي المتزايد وقيام الحكومات فيها بالتخطيط والتنفيذ للمشاريع العمرانية و التنموية وتحمي في الوقت ذاته الاقتصاد الوطني وتعالج أزماته .(عواضة,1983:5) ولكن بقي إعداد النظم الخاصة بتدقيق المعلومات التي تساعد على التخطيط المالي والاقتصادي من أصعب المشاكل التي تواجه تلك الدول فضلاً عن عدم إمكانية الثقة في مخرجاتها مما أبقى نظمها المحاسبية متصفة بالتعقيد وعدم دقة المعلومات والتقارير المحاسبية و المالية التي توفرها (العبيدي,1985:6) إن الحديث عن تطور النظام المحاسبي الحكومي في العراق لابد وأن يُقرن بأهم التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدها هذا البلد ولازال , ذلك إنه من غير الممكن مناقشة تطور أنظمة المعلومات الحكومية بمعزل عن مدى تلبيتها لاحتياجات التنمية (الشمري,1994:31) ومنذ نشوء النظام المحاسبي الحكومي في العراق عام 1921 والذي خضع لأحكام قانون أصول المحاسبات العثماني الصادر عام 1911 فضلاً عن مجموعة التعليمات التي جاء بها نظام السلطة في الامور المالية ذي العدد 715 لسنة 1924 (الشمري,1994:30). والى تأريخ صدور قانون أصول المحاسبات العامة ذي العدد (28) لسنة 1940 و التعليمات الحسابية المعدّلة لبعض مواده والى تأريخ صدور قانون الموازنة العامة الموحدة ذي العدد (107) لسنة 1985 لم يشهد النظام المحاسبي الحكومي في العراق أية تطورات جوهرية وذلك لارتباط النظام المحاسبي الحكومي في العراق بالموازنة ارتباطا وثيقاً . وان إعداد و تنفيذ موازنة الدولة في العراق لم يشهد أي تحديث أو تطوير هو كذلك بالرغم من كل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية الهائلة التي مر بها العراق (الشمري,1994:31) . وقد مر النظام المحاسبي في العراق بثلاث مراحل هي كما يأتي: (الصائغ, 1989:22-23)

المرحلة الاولى : بدأت منذ إنشاء الحكم الوطني عام 1921 حتى العقد الثامن من نفس القرن وتمثلت بما يأتي :

1-تطبيق أحكام النظام المحاسبي الحكومي على العديد من الوحدات التابعة للقطاع العام والمستقلة مالياً وإدارياً والتي تمارس نشاطاً اقتصاديا

2- تنظيم محاسبي خاص لكل وحدة يتم إعداده بحسب تقدير الأجهزة الإدارية والمالية في كل منها.

المرحلة الثانية : وابتدأت بعد المباشرة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد في وحدات القطاع العام من أوائل السبعينات .

والمرحلة الثالثة : وهي المرحلة النهائية التي تجسدت بالقانون ذي العدد (107) لسنة 1985 (قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة) حيث تم بموجبه تحديد الوحدات التي تخضع لأحكام النظام المحاسبي الحكومي أعتمد وفق الفقرة ثالثاً من المادة ثانياً من القانون أعلاه والتي تنص على ما يلي: ((تخضع جميع التقسيمات التي تنظمها موازنة القطاع الحكومي الممولة مركزياً الى أحكام قانون أصول المحاسبات العامة ذي العدد (28) لسنة 1940 المعدل وقانون الموازنة العامة السنوي)) . وفي الحقيقة ان هذه المراحل الثلاث أعقبتها مرحلة رابعة , مرحلة تتسم بجسامة وخطورة الوضع الذي يواجهه النظام المحاسبي الحكومي في العراق . تبدأ هذه المرحلة بعد إحداث تغيير النظام السياسي في العراق سنة 2003 و صدور قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد (95) لسنة 2004 من سلطة الائتلاف المؤقتة حيث تم إلغاء قانون أُصول المحاسبات العامة ذي العدد (28) لسنة 1940 المعدل وقانون الموازنة العامة الموحدة للدولة ذي العدد (107) لسنة 1985 و ذلك وفقاً للفقرة (4) رابعاً من القسم (12) من قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد (95) لسنة 2004 إلا ان القانون الأخير أشار في القسم (15) الفقرة (2) ثانياً الى وجوب إقرار تعليمات تنفيذه خلال (12) شهراً من يوم تشريعه و حتى يتم إقرار تلك التعليمات يستمر تطبيق التعليمات السارية المفعول طالما تستقيم مع القانون اعلاه .

1-2: الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي

لغرض استخلاص قياس النتائج الخاصة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة اعتمدت الأنظمة المحاسبية بصورة عامة على أُسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات وهي ليست هدفاً بحد ذاتها إنما يتم اختيار الدولة الأساس المحاسبي اعتمادا على الأهداف التشغيلية للوحدة الإدارية الحكومية و البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها , وعلى درجة ونوع المساءلة , واهداف التقارير المالية , واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية (IFAC psc, 1992:3) ويمكن بيان هذه الاسس كما يلي:

1- **الأساس النقدي** : يتم وفق هذا الاسلوب إثبات العمليات المالية للدولة عند قبض أو دفع الأموال النقدية سواء أكانت المقبوضات أم المدفوعات تخص السنة المالية التي أُجريت فيها , أو تتعلق بالسنوات المالية الماضية , و سواء ما يتعلق منها بشراء السلع والخدمات الجارية أم بالحصول على السلع الرأسمالية من قبل الدولة . (المهايني و الخطيب,231:2009) ومن اهم مميزات هذا الاساس (الرماحي,34:2009) الابتعاد عن عنصر التقدير الشخصي ومن ثم موضوعيته في قياس النتائج .

أما اهم عيوب استخدام الأساس النقدي :

1- **عدم إظهار المركز المالي الحكومي** بشكل عادل وسليم لأنه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة . (الرماحي,2009:34) ومن المعروف ان العراق يستخدم بصفة أساسية الأساس النقدي , و ان كان يستخدم أساس الإستحقاق في بعض الحالات الاستثنائية التي وردت في قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 . وعليه فإن هذا القانون يؤكد عموماً على الأساس النقدي باستثناء بعض الحالات التي يُستخدم فيها أساس الاستحقاق .

2- أساس الاستحقاق :

يعتبر هذا الأساس الأسلوب المقبول بصورة عامة للوحدات الهادفة للربح حيث يؤكد على الربح كمقياس للإنجاز , و كذلك لبيان صافي المصادر التي استنفدت في عملية تحقيق الربح كمؤشر للجهود بدلاً من الاهتمام على التدفق الخارج والداخل لأي نوع من المصادر (Emerson,1985:41) وتسجل حسب هذه الطريقة الايرادات العامة والنفقات العامة للدولة على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة وتاريخ ثبوت الالتزام المالي عليها , وذلك بصرف النظر عن تاريخ السداد الفعلي لهذه الالتزامات أو التحصيل الفعلي للإيرادات المحققة.

واهم ما يميز طريقة أساس الاستحقاق : (المهايني و الخطيب,2009:233)

* تُسهل هذه الطريقة إعداد التقديرات عن الفترة المالية القادمة .

اما اهم عيوب أساس الاستحقاق فتتمثل بالاتي: (الرماحي,2009:36)

*عُرضة للتضليل لأنه يعتمد على عنصر التقدير الشخصي كما في جرد المخازن وتقويمها وجرد الديون المستحقة. وبالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي في العراق فتقتضي الضرورة ان يتم التحول الى أساس الاستحقاق أو أساس الاستحقاق المعدّل حتى يتم استيعاب العديد من التغيرات منها طريقة إعداد الموازنة العامة للدولة واستيعاب اجراءات المعايير الدولية في القطاع العام التي لا تلائم الأساس النقدي القائم على أساسه النظام المحاسبي الحكومي في العراق .

3- أساس الاستحقاق المعدّل :

بينت وقائع تطبيق الطرق السابقة لإثبات العمليات المالية للدولة بصورة عملية , إنه قد لا يُتبع أساس الاستحقاق بالكامل , إذ أن بعض الهيئات العامة ذات الطابع الاداري قد تسير على أساس طريقة الاستحقاق بالنسبة لبعض الأبواب الهامة لإيرادات الموازنة العامة , ولكنها بالوقت نفسة تطبق طريقة الأساس النقدي بالنسبة للأبواب الأخرى. فضلاً عن ذلك , فأن بعض الوحدات الادارية الحكومية التي تسير على طريقة أساس

الاستحقاق بالنسبة لإنفاقها , قد يصعب عليها تنفيذ ذلك بالنسبة لبعض أوجه الإنفاق التي لا يوجد لها اعتماد مفتوح في السنة الجارية , وإلا فإنها ترتكب مخالفة لقانون الموازنة الذي ينص على أنه لا يجب تحميل الإنفاق إلا اذارُصد له اعتماد في الموازنة العامة للدولة (المهاني و الخطيب,234:2009). ويعد هذا الأساس تطويراً للأساس النقدي وتمهيداً لتطبيق أساس الاستحقاق . و قد كان لتطبيقه تأثير كبير في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي والتقليل من السلبيات التي يُحدثها الأساس النقدي , من خلال توفير معلومات إضافية عن التزامات أجهزة الدولة واحتساب إنفاقها خلال السنة نفسها التي نفذت فيها وإن لم يتم صرفها لسبب من الأسباب وكذلك لإظهار مستوى تنفيذ الأنشطة الحكومية للتحقق من مدى كفاية تخطيطها لموازنتها وتنفيذها (العبيدي,87:1998) و بالتالي فان هذا الأساس كان أكثر إفصاحاً من الأساس النقدي وساعد على توفير المعلومات التي تحقق المساءلة على الأموال وعلى العمليات.

1-3 : أشكال الأموال التي تسيطر عليها الحكومة

أشار تقرير لجنة مفاهيم المحاسبة في القطاع العام التابع لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA الى أهمية مفهوم الوحدة المحاسبية مبيناً بأن ((مفهوم الوحدة المحاسبية يعد أحد المفاهيم الأساسية والضرورية للمحاسبة, واذا كانت المحاسبة نظاماً للمعلومات, فأن مفهوم الوحدة المحاسبية يحدد نطاق هذا النظام ويحدد المجالات والأنشطة التي تُجمع عنها المعلومات المحاسبية والتي تعد عنها التقارير المالية)) (السلطان و ابو المكارم, 44:1990)

اما تعريف المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA في الولايات المتحدة للمال Fund فكان:

((وحدة مالية ومحاسبية مستقلة تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي يُثبت فيها النقد واية موارد اخرى مع كافة المطالبات والالتزامات والاحتياجات والحقوق ذات العلاقة التي تعزل لغرض إنجاز نشاطات أو تحقيق أهداف معينة بالاستناد الى تعليمات او قيود خاصة))(Freeman, 2003:8) و تمتاز الوحدات الحكومية الغير هادفة لتحقيق الأرباح بعدة خصائص منها (حماد و البحر, 44:1990) هي:

1- ان الوحدة الادارية الحكومية لا يملكها فرد أو أفراد معينون بل تملكها الدولة.

2- يصعب النظر الى الوحدات الادارية كشخصية اعتبارية مستقلة تماماً عن شخصية الدولة أو الوحدات الادارية الاخرى.

3- غياب مفهوم رأس المال.

4- غياب مفهوم صافي الربح لانعدام غرض تحقيق الربح وعدم وجود علاقة سببية بين ايرادات الوحدة الادارية ومصروفاتها.

وبموجب المفاهيم المطروحة والخصائص المذكورة يمكن اعتبار المال وحدة مالية ومحاسبية وهو عندئذ موضوع للقياس والافصاح المحاسبي. و يمكن تقسيم الاموال التي تسيطر عليها الحكومة الى ثلاث مجاميع رئيسية وهي:

أولاً: الأموال الحكومية Governmental Funds

تشمل الأموال الحكومية خمسة أنواع من الأموال التي يمكن أن تستخدمها الحكومة في تقديم الخدمات الأساسية للمواطنين.

ويمكن التمييز بين هذه الانواع المختلفة من الأموال و ذلك بالاستناد الى طبيعة مصادر مواردها المالية او أنواع الانشطة الممولة من تلك المواد (Jeter & chaney , 2001:815)

وهذه الاموال هي : (Fischer , etal, 2002:15-8):

1- المال العام The General funds: و يخصص للمحاسبة في جميع المواد العامة ماعدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال اخر, و يوصف المال العام عادةً بأنه مال العمليات, أو المال الجاري. ويظهر مما تقدم ان هذا المال هو المسؤول عن تشكيلة واسعة من النشاطات المستمرة, وعن الخدمات الحكومية الاكثر أهمية. في حين تخصص باقي الاموال الحكومية للمحاسبة عن احداث أو مشاريع معينة.

2- اموال الايراد المخصص Special Revenue Funds : تخصص للمحاسبة عن مصادر ايراد معينة, تخصص قانونياً للإنفاق منها على أغراض محددة (بخلاف أموال المشروعات الرأسمالية واموال امانة الغرض الخاص). ومن الامثلة على هذه الأموال تخصيص الرسوم المدرسية لبرامج تعليمية, او خدمات مكتبية, و تخصيص إيراد مواقف السيارات العامة لتنظيم السير, و تخصيص ضرائب المحروقات لسلامة البيئة.

3- اموال المشروعات الرأسمالية:Capital Projects Funds تخصص للمحاسبة عن المصادر المالية التي تستخدم للحصول على المشاريع الرأسمالية الأساسية (بإستثناء مايتم بواسطة اموال الملكية, أو اموال الامانة). مثل اقامة المباني وتجهيزها وبناء الطرق وغيرها من المشاريع التي تستلزم تكاليف كبيرة, ويتطلب إنشاؤها فترة زمنية طويلة نسبياً. أما المشاريع الرأسمالية ذات التكلفة المنخفضة نسبياً, والتي يمكن حيازتها خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً فتتم المحاسبة عنها كنفقات في الاموال الاخرى التي تحتاج الى مثل هذه التسهيلات, بينما يتم المحاسبة عنها كأصول في اموال الملكية. وقد يتم حيازة الأصول الرأسمالية عن طريق شرائها جاهزة, أو يتم أنشاؤها بمعرفة الوحدة الحكومية بإستخدام المصادر المادية والبشرية المتاحة لديها. أو يعهد بالمشروع الى شركة مقاولات لتتولى تنفيذه. وأحياناً يتم حيازة هذه الاصول بأكثر من طريقة من هذه الطرق. فقد تتولى الوحدة الحكومية إنشاء جزء من الاعمال, و يعهد بالجزء الاخر الى إحدى شركات المقاولات.

4- أموال خدمة الدين:Debt Service Funds تخصص للمحاسبة عن المصادر التي يتم تجميعها بغرض تسديد اقساط القروض طويلة الاجل, و الفوائد المستحقة لكل سنة مالية. ماعدا القروض التي يتم المحاسبة عنها

في الاموال المقترضة. و في حال عدم إنشاء مال لخدمة الدين يتولى المال العام مهمة خدمة الدين, و عندئذ تندرج في موازنة المال العام الإيرادات المقدرة المتوقع تحصيلها أو الاعتمادات اللازمة للوفاء بأقساط الديون وفوائدها.

5- الاموال الدائمة او المستمرة Permanent Funds : تستخدم للإبلاغ عن العناصر المقيدة قانوناً, بحيث يستخدم الدخل المتولد عن المبلغ الأصلي في دعم برامج الحكومة, المفيدة للحكومة و المواطنين (ولا تتضمن الاموال الدائمة أموال أمانة الغرض الخاص, التي تستخدم في الحالات المطلوب فيها من الحكومة إنفاق المبلغ الاصلي والدخل المتولد عنه, لمصلحة أفراد, أو منظمات خاصة, أو حكومات أخرى).

ثانياً: أموال الملكية Proprietary Funds

ان اموال الملكية بالمفهوم المتقدم لايسري عليها مفهوم المال كوحدة مالية و محاسبية. ولكنها في واقع الامر تنظيمات قائمة تعتمد على مواردها الذاتية التي تتولد من رؤوس اموالها الدائمة لإبقائها واستمرارها, وتعد اموال الملكية اموال غير قابلة للإنفاق و يتم التحاسب عنها كما في قطاع الاعمال, لتشابهها معه بالنشاط وتشمل هذه الاموال على نوعين هما(**اموال المشاريع العامة و اموال الخدمة الداخلية**):

1- **اموال المشاريع العامة** Enterprise Funds: تستعمل اموال المرافق العامة للإبلاغ عن اي نشاط يقدم السلع او الخدمات للمستعملين الخارجيين بالمقابل. و يتم الابلاغ عن اي نشاط كأموال مرافق عامة رئسية اذا توفر فيه احد المعايير التالية:

- اذا كان تمويل النشاطات يتم عن طريق دين مضمون برهن الإيرادات الصافية من أجور ورسوم النشاطات, أو مضمون بالثقة الكاملة والسمعة الحسنة لعلاقة الحكومة أو الوحدات المكونة (قد تكون بعض الديون مضمونة بجزء من الإيرادات الخاصة, وهنا يجب الانتباه الى ان يتم دفع هذه الديون من ايرادات النشاط فقط).

- اذا كانت القوانين والتعليمات تتطلب لتقديم الخدمات إسترداد تكلفة النشاطات, بما فيها التكلفة الرأسمالية (مثل الاستهلاك أو خدمات الدين) من الأجور و الرسوم بدلا من الضرائب أو الإيرادات المماثلة.

- اذا كانت اسعار الاجور والرسوم تحدد بحيث يتم استرداد التكلفة بمافيها التكاليف الرأسمالية (مثل الاستهلاك أو خدمات الدين).

و من امثلة المرافق العامة الرئيسية: مرافق الكهرباء والغاز, والنقل العام, والمطارات, والمرافئ, والمستشفيات والجسور التي تفرض عليها ضريبة عبور وغيرها.

2- **اموال الخدمة الداخلية** Internal Service Funds: تستخدم اموال الخدمة الداخلية للإبلاغ عن اي نشاط يزود سلعة او خدمات الى الاموال الاخرى, أو اقسام أو وكالات الحكومة الاساسية ووحداتها المكونة,

أو الى الحكومات الاخرى, على قاعدة إسترداد التكلفة "Cost-Reimbursement Basis" ولا تستعمل أموال الخدمة الداخلية إلا اذا كانت الحكومة مشاركة ومسيطرة على النشاط. وفيماعدا ذلك يذكر النشاط كأموال مرافق عامة. ومن امثلة اموال الخدمة الداخلية إنشاء وحدة تتخصص بشراء المعدات المكتبية مركزيا, وتتولى بيعها الى الوحدات الحكومية الاخرى.

ثالثاً: اموال الوكالة او الامانة Fiduciary Funds Similar

وهي اموال يعهد بها الى التنظيم الحكومي على سبيل الامانة أو الوكالة عن أفراد او تنظيمات خاصة أو وحدات حكومية أخرى. (Hay, 10:1980). وتختلف عملية التحاسب عليه حسب طبيعة المال وغرضه, فإذا كان مال الأمانة أو الوكالة قابلاً للإنفاق يتم المحاسبة عليه بإسلوب مشابه للأموال الحكومية أما اذا كان مال الامانة أو الوكالة غير قابل للإنفاق فيحاسب عنه بإسلوب مشابه للتحاسب في اموال الملكية. و تتضمن:

1- اموال امانة الراتب التقاعدي (منافع الموظفين الاخرى): Pension (and other Employee Benefit) Trust Funds

وتستعمل للإبلاغ عن المصادر المعهود بها كأمانة ومطلوبة للأعضاء والمستفيدين من خطط منافع الراتب التقاعدي المحددة, او خطط المساهمة المحددة, او خطط المنافع الاخرى لما بعد التوظيف, او خطط منافع الموظف الاخرى.

2- **اموال امانة الاستثمار** Investment Trust Funds : تستعمل للإبلاغ عن الاموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير بهدف إستثمارها, و تحقيق ربح للطرفين.

3- **اموال آمانة الغرض الخاص:** Private-Purpose.Trust Funds

تستعمل للإبلاغ عن الاموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير ويكون المبلغ الاصلي والدخل المتولد عنه قابلاً للإنفاق لمصلحة الأفرادأو منظمات خاصة, أو حكومات أخرى.

4- **اموال الوكالة Agency Funds** : تستعمل للإبلاغ عن المصادر التي تكون فيها الحكومة وكيلة عن الغير. و تكون أصول مال الوكالة تساوي التزاماته.

2-4: الجهات المستفيدة من بيانات المحاسبة الحكومية

هناك العديد من الجهات التي تهتم بالبيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية لمساعدتها في اتخاذ القرارات وهذه الجهات هي(الرماحي,2009 :12): (السلطة التنفيذية ، السلطة التشريعية ، المستثمرون ، الباحثون ، الجمهور او الافراد) اذ تستفيد السلطة التنفيذية من المحاسبة الحكومية لأنها تساعدها في :

أ–اتخاذ القرارات

ب– تحقيق الرقابة

ت– تخطيط طويل الاجل

اما السلطة التشريعية فتساعدها لأحكام الرقابة على الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الوحدات الادارية والمستثمرون– للتعرف على قوة المركز المالي اما الباحثون فيحتاجون الى البيانات التي تقدمها المحاسبة الحكومية لمتابعة دراساتهم واخيرا الجمهور او الأفراد الذين لهم الاهتمام بالأصول المالية. وعند التعرف على انواع المستخدمين للبيانات الحكومية ينبغي التركيز على احتياجاتهم من هذه المعلومات واعدادها بما ينسجم مع المعايير الدولية للقطاع العام.

I.2– المبحث الثاني :معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالتركيز على المعيار رقم 1 عرض القوائم المالية

طور الاتحاد الفدرالي للمحاسبة / لجنة القطاع العام مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي يشار اليها بمعايير المحاسبة الدولية قطاع عام IPSASs والتي تعتمد على معايير التقارير المالية الدولية والمعروفة رسميا بمعايير المحاسبة الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث تكون متطلبات هذه المعايير قابلة للتطبيق على القطاع العام .كما طورت اللجنة معايير خاصة للقطاع العام لم تتضمنها معايير المحاسبة الدولية .

2 –1: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يضع المجلس معايير دولية للقطاع العام ويقر بالمنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية منسقة وقابلة للمقارنة في مختلف التخصصات ويعتقد بأن هذه المعايير ستلعب دورا رئيسيا في امكانية تحقيق هذه المنافع كما يشجع المجلس بشكل كبير الحكومات لوضع معاييرها المشاركة في وضع معاييرها عن طريق تقديم الملاحظات حول المقترحات الموضحة في مسودات العرض ويهدف مجلس المعايير الدولية للقطاع العام الى :(اصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ،2012)

1–تحقيق المصلحة العامة من خلال المساهمة في صياغة وتبني وتنفيذ المعايير والارشادات الدولية عالية الجودة للمحاسبين المهنيين

2– يعمل المجلس وفق صلاحياته وبما يصب في خدمة المصلحة العامة على صياغة واصدار المعايير لغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام

3 – اعتبر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين ان تعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كهيئة مسؤولة خاضعة لسلطته

4– يهدف الى تحسين جودة وشفافية اعداد التقارير المالية العامة في القطاع العام من خلال تقديم معلومات افضل للإدارة المالية

اما شروط العضوية فيتم تعيين اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من ضمنهم الرئيس ونائب الرئيس من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتألف المجلس من *18 * عضو *15* منهم يتم ترشيحهم من قبل هيئات الاعضاء فب الاتحاد الدولي للمحاسبين و*3* منهم يتم تعينهم على انهم اعضاء عامون ويتم انتخاب الرئيس من قبل لجنة ترشيح ويتم التوصية به الى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين من اجل الحصول على الموافقة وتتمثل مهامه في ان المجلس يعمل على صياغة واصدار ما يلي لتحقيق الاهداف (المذكورة سابقا)

1–معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كونها معايير ينبغي على اعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها اثناء اعداد التقارير المالية

2–ارشادات الممارسة الموصى بها لتقديم الارشادات التي تمثل الممارسات الجيدة التي تشجع منشآت القطاع العام على اتباعها

3–دراسات لتقديم النصح بشأن امور تتعلق باعداد التقارير المالية في القطاع العام

4–بحوث وتقارير اخرى لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة باعداد التقارير المالية

اما مدة الخدمة القياسية لاعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي ثلاث سنوات غير انه يتناوب ما يقارب ثلث الاعضاء كل عام ويسمح للعضو الاستمرار بالخدمة لمدتين متتابعين ليصبح مجمل خدمته *6* اعوام وعادة ما يخدم االرئيس ثلاث فترات متتابعة

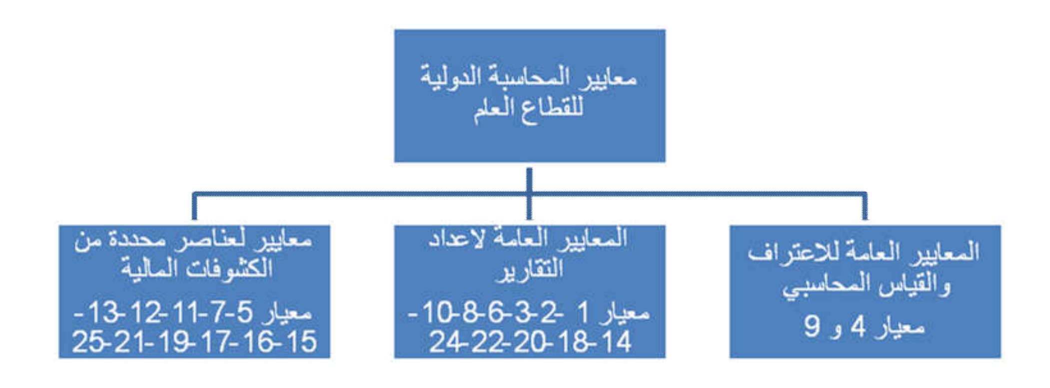
2–2 معاييرالمحاسبة الدولية للقطاع العام

طور الاتحاد الفدرالي للمحاسبة/لجنة القطاع العام مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي يشار اليها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs). وقد لاحظت اللجنة ان هناك فوائد جوهرية يمكن تحقيقها من خلال عرض البيانات المالية بشكل ملائم وقابل للمقارنة ومن أهمها توفير المعلومات حول الأداء المالي للوحدات الحكومية والمركز المالي, و التدفقات النقدية للوحدات الإقتصادية وتعتقد اللجنة ان هذه المعايير تؤدي دوراً اساسياً في تحقيق هذه الاهداف (IPSASs) وتعتمد على معايير التقارير المالية الدولية والمعروفة رسمياً بمعايير المحاسبة الدولية (IFRSs) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASP) حيث تكون متطلبات هذه المعايير قابلة للتطبيق على القطاع العام, كما طورت اللجنة (IPSASs) معايير خاصة بمحاسبة القطاع

العام لم تتضمنها معايير المحاسبة الدولية. ان تبني هذه المعايير من قبل الحكومات سوف يحسن كلا من نوعية وقابلية المقارنة للبيانات المالية للوحدات الحكومية. ان اللجنة تعترف بحق الحكومات وواضعي المعايير المحلية بتأسيس إرشادات ومعايير محاسبية حول التقارير المالية للقطاع العام ضمن سلطاتهم القانونية, وان اللجنة تشجع تبني هذه المعايير وأنسجام المتطلبات المحلية مع هذه المعايير.إن القوائم المالية للقطاع العام توصف بأنه تم إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) فقط إذا تم الإلتزام بكامل متطلبات هذه المعايير (المهاني و الخطيب, 363:2009) كما وتشجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على الأساس النقدي المنشأة على الافصاح بشكل طوعي عن المعلومات القائمة على أساس الأستحقاق, رغم انه سيتم إعداد بياناتها المالية الأساسية بموجب الأساس النقدي المحاسبي. ان المنشأة التي تمر بعملية التحول من المحاسبة على الأساس النقدي الى المحاسبة على أساس الإستحقاق قد ترغب في تضمين إفصاحات محددة على أساس إستحقاق خلال هذه العملية, و يعتمد وضع المعلومات الإضافية (مثلاً مدققة أو غير مدققة) وموقعها (مثلاً في ملاحظات البيانات المالية أو في قسم منفصل إضافي للتقرير المالي) على خصائص المعلومات (الموثوقية والإكتمال مثلاً) وأي تشريع أو نظمة تحكم إعداد التقارير المالية ضمن اختصاص ما. (الاتحاد الدولي للمحاسبين, 16:2010)

وسيتم توضيح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا لاساس الاستحقاق بالشكل التالي :

شكل (1) هيكل المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا لاساس الاستحقاق



المصدر : من اعداد الباحثة

بعد ان تم عرض المعايير الدولية للقطاع العام سيتم التركيز على (المعيار رقم 1 عرض البيانات المالية)

-هدف المعيار

يهدف هذا المعيار الى :

بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من اجل ضمان امكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشاة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بالمنشآت الاخرى ، ولتحقيق هذا الهدف يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والارشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الادنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب اساس الاستحقاق المحاسبي .

-نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب اساس الاستحقاق المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . وينطبق بشكل متكافئ على جميع المنشآت اذا كانت بحاجة لأعداد البيانات المالية الموحدة او المنفصلة ، ويطبق على جميع منشآت القطاع العام بأستثناء مؤسسات الاعمال الحكومية .

-مكونات البيانات المالية

تحتوي مجموعة البيانات المالية الكاملة على الاجزاء الاتية :

1-بيان المركز المالي

2-بيان الاداء المالي

3-بيان التغيرات في صافي الاصول /حقوق الملكية

4-بيان التدفق النقدي

5-الموازنة المصادق عليها (كبيان مالي منفصل او كعمود موازنة في البيانات المالية)

6-الملاحظات التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الاخرى .

-العرض العادل او الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تشير الفقرة 27 من المعيار رقم (1) الى وجوب غرض بيانات المركز المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية الخاصة بالوحدة بشكل عادل ، ويقتضي العرض العادل تمثيل آثار المعاملات والاحداث والظروف الاخرى بشكل صحيح وفقا لتعريفات ومعايير الاعتراف بالاصول والالتزامات والايرادات والمصاريف المبينة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

II – الطرقة والادوات :المبحث الثالث :

سيتم اختبارمدى انسجام تطبيق المعيار الدولي رقم 1 عرض البيانات المالية في الوحدات الحكومية العراقية مع النظام المحاسبي الحكومي من خلال مرحلتين الاولى تتمثل باعداد قائمة اختبار لعدد من الوحدات الحكومية لبيان استخدامها لمحتوى المعيار رقم 1 عرض البيانات المالية من عدمه والثانية تتمثل بمقارنة القوائم المالية المعدة من هذه

الوحدات مع طريقة اعداد البيانات المالية في الوحدات الحكومية باستخدام المعيار رقم 1 عرض البيانات المالية وبيان اوجه الاختلاف .

II- النتائج ومناقشتها :

في المرحلة الاولى : تمت اعداد قائمة فحص او اختبار لعينة من الوحدات الحكومية من مختلف الوزارات بعدد 8 وحدات حكومية كما موضح في نموذج 1 في الملحق ،وكانت النسب المئوية لاحتمالية اعداد البيانات المالية وفقا للقوائم المالية في ظل المعيار الدولي رقم 1 للقطاع العام كالاتي :نسبة 100% من الوحدات الحكومية لاتعد قائمة المركز المالي ونسبة 100% من الوحدات الحكومية عينة البحث لاتعد بيان الاداء المالي ونسبة 100% من الوحدات الحكومية عينة البحث لاتعد بيان التغير في صافي الاصول ونسبة 12،5 فقط من الوحدات الحكومية عينة البحث تعد قائمة التدفقات النقدية وهذا مؤشر على عدم الالتزام باعداد بيانات العرض المالي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1 من قبل اغلب الوحدات الحكومية عينة البحث وهذا بدوره سيؤثر على:

أ- نقص في المعلومات المقدمة للمستخدمين لتقييم التغيرات في صافي اصول الوحدة الاقتصادية الحكومية وهيكلها المالي

ب – نقص في المعلومات التاريخية التي تفيد في فحص العلاقة بين الايرادات وصافي التدفقات النقدي

ت- نقص في المعلومات حول التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة

ث- نقص في المعلومات التي تفيد المقرضين والدائنين

اما فيما يخص هيئة النزاهه فتبين انها تقوم بأعداد كشف التدفق النقدي ، وهي دائرة حكومية وتتبع النظام المحاسبي الحكومي القائم على الاساس النقدي وتتبع التمويل المركزي كما في نموذج الكشف رقم 2 المرفق في الملحق ، ويتبين من القائمة المعدة انه بالرغم من الالتزام في اعدادها لكنها لاتتوافق مع نموذج قائمة التدفقات النقدية المشار اليها في المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية من حيث احتواء القائمة على فقرات رئيسية مقسمة الى (التشغيلية ، والاستثمارية، والتمويلية)

وبالانتقال الى المرحلة الثانية اذ تم مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدات عينة البحث وتبين الاتي :

1- من حيث عرض البيانات المالية باستخدام قائمة المركز المالي

في معظم الوحدات الحكومية في العراق المتبعة للنظام المحاسبي الحكومي وحسب متطلبات ذلك النظام يتم اعداد قائمة بالموجودات الثابتة فقط في نهاية السنة المالية وقائمة بالأمانات ، ولا تتم اية مقابلة بينهما ، اما الموجودات المتداولة فيتم تضمنيها في موازين المراجعة فقط (مثل النقد والبنك) .وفي متن المعيار الدولي للقطاع العام رقم 1 في الفقرة 70 منه يشير الى وجوب التمييز بين الاصول المتداولة والغير متداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صدر بيان المركز المالي وحسب ترتيب السيولة . وعملية تجميع القائمتين المنفصلتين التي تعد

في الواقع ليست بالصعبة ليتم عرضها بمتن واحد يشير الى قائمة بالمركز المالي وتحقيق المقابلة المطلوبة ، وكما مبين بالنموذج الاتي :

نموذج (3)

منشأة قطاع عام – بيان المركز المالي

كما في 31 ديسمبر* 200

الاصول	200 X	200 X
الاصول المتداولة	X	X
النقد والنقد المعادل	X	X
الذمم المدينة	X	X
المخزون	X	X
الدفعات المسبقة	X	X
اصول متداولة اخرى	X	X
الاصول غير المتداولة	X	X
الاستثمارات في الشركات الزميلة	X	X
الاصول المالية الاخرى	X	X
البنية التحتية والممتلكات والمصانع	X	X
المعدات والابنية	X	X
الاصول غير الملموسة	X	X
اصول غير مالية اخرى	X	X
اجمالي الاصول	X	X
الالتزامات	X	X
الالتزامات المتداولة	X	X
الذمم الدائنة	X	X
اقتراضات قصيرة الاجل	X	X
الجزء المتداول من الاقتراضات طويلة الاجل	X	X
منافع الموظفين	X	X
معاش التقاعد	X	X
اجمالي الالتزامات	X	X
صافي الاصول	X	X
صافي الاصول /حقوق الملكية	X	X
رأس المال المساهم به من قبل منشآت حكومية اخرى	X	X
الاحتياطيات	X	X
الفائض / العجز المتراكم	X	X
حصص الاقلية	X	X
اجمالي صافي الاصول / حقوق الملكية	X	X

المصدر:(اصدارات المعايير الدولية للقطاع العام المعيار (1) ،2012: ص 81).

2–عرض البيانات المالية باستخدام قائمة الاداء المالي

تعد اغلب الوحدات الحكومية في العراق المتبعة للنظام المحاسبي الحكومي والاساس النقدي ، قائمة بالايرادات وقائمة بالمصروفات بشكل منفصل و شهري بدون اجراء اي مقابلة بينهما ، اما متن المعيار الدولي رقم 1 فيشير في الفقرة 102 منه الى البنود الواجب ادراجها في قائمة الاداء المالي وهي (الايراد ، تكاليف التمويل ، حصة صافي الفائض او العجز للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام حقوق الملكية ، ربح او خسارة ماقبل الضريبة المعترف بها عند التصرف بالاصول اوتسوية الالتزامات المنسوبة الى العمليات المتوقفة ،الفائض او العجز) .ولايتم احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية في الواقع اما المعيار الدولي رقم 1 فيضمنها كمصاريف في قائمة الاداء المالي .وكما مبين بالنموذج الاتي :

نموذج (4)

منشأة قطاع عام – بيان الاداء المالي للسنة المنتهية في 31 / 12 /X 200

الايرادات	200X	200X
الضرائب		
الرسوم والغرامات والتراخيص	X	X
الايراد من معاملات الصرف	X	X
التحويلات من منشآت حكومية اخرى	X	X
ايرادات اخرى	X	X
اجمالي الايرادات	X	X
المصاريف		
الاجور والرواتب ومنافع الموظفين	(X)	(X)
المنح ودفعات التحويل الاخرى	(X)	(X)
مواد التموين والمواد المستهلكة المستخدمة	(X)	(X)
مصروف الاستهلاك والاطفاء	(X)	(X)
انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات	(X)	(X)
مصاريف اخرى	(X)	(X)
تكاليف التمويل	(X)	(X)
اجمالي المصاريف	(X)	(X)
الحصة من فائض الشركات الزميلة	X	X
فائض اوعجز الفترة	X	X
المنسوب الى : مالكي المنشأة المسيطرة	X	X
حصص الاقلية	X	X

المصدر:(اصدارات المعايير الدولية للقطاع العام المعيار (1) ،2012: ص 83).

3 – عرض البيانات المالية باستخدام بيان التغيرات في صافي الاصول– حقوق الملكية

لاتعد الوحدات الحكومية في العراق هذه القائمة في الواقع الفعلي . والبند 118 من المعيار الدولي رقم 1 يشير الى مايجب ان يعرضه بيان التغيرات في صافي الاصول من فقرات منها (الفائض او العجز للفترة ، اجمالي الايرادات والمصروفات ، رصيد الفائض او العجز المتراكم في بداية الفترة) ويمكن بيان نموذج كشف حقوق الملكية كالاتي

نموذج (5)

منشأة قطاع عام – بيان التغيرات في صافي الاصول / حقوق الملكية للسنة المنتهية في 31/ 12/ X 200

	منسوبة الى مالكي المنشأة المسيطرة					حصص الاقلية	اجمالي صافي الاصول / حقوق الملكية
	رأس المال المساهم به	احتياطيات اخرى	احتياطي التحويل	الفائض /العجز المتراكم	الاجمالي		
الرصيد في 12/31	X	X	(X)	X	X	X	X
التغيرات في السياسة المحاسبية				(X)	(X)	(X)	(X)
الرصيد المعاد بيانه	X	X	(X)	X	X	X	X
التغيرات في صافي الاصول / حقوق الملكية لعام X 200							
الربح من اعادة تقييم الممتلكات		X			X	X	X
الخسارة من اعادة تقييم الاستثمارات		(X)			(X)	(X)	(X)
فروقات الصرف في تحويل العمليات الاجنبية		(X)			(X)	(X)	(X)
صافي الايرادات المعترف بها مباشرة في صافي الاصول / حقوق الملكية		X	(X)		X	X	X
فائض الفترة				X	X	X	X
اجمالي الايرادات والمصاريف المعترف بها للفترة	X	(X)	X	X	X	X	X
الرصيد في 12/31 1- 20	X	X	(X)	X	X	X	X

المصدر:(اصدارات المعايير الدولية للقطاع العام المعيار (1) ،2012: ص 85)

4 – عرض البيانات المالية باستخدام بيان التدفق النقدي

هناك تفاوت في اعداد هذه القائمة في الوحدات الحكومية في العراق ويشير المعيار الدولي للقطاع العام رقم (1) و(2) الى تفاصيل اعداد هذه القائمة بشكل منفصل وذلك لاهميتها في اعطاء صورة واضحة للمستخدمين عن كمية النقد الداخل والخارج للوحدة الحكومية . ويمكن بيان نموذج اعداده وفق المعيار الدولي للقطاع العام رقم (2) وفق الطريقة المباشرة وكالاتي :

نموذج (6)

منشأة قطاع عام – بيان التدفق النقدي الموحد

للسنة المنتهية في 12/31 2 X 20

التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	2 0X2	2 0 X1
المقبوضات	X	X
الضرائب	X	X
مبيعات السلع والخدمات	X	X
المنح	X	X
الفائدة المقبوضة	X	X
مقبوضات اخرى	X	X
المدفوعات	X	X
تكاليف الموظفين	(X)	(X)
معاش التقاعد	(X)	(X)
الموردون	(X)	(X)
الفائدة المدفوعة	(X)	(X)
دفعات اخرى	(X)	(X)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	X	X
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		
شراء المصانع والمعدات	(X)	(X)
عائدات بيع المصانع والمعدات	X	X
عائدات بيع الاستثمارات	X	X
شراء اوراق مالية بعملة اجنبية	(X)	(X)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية	X	X
التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية		
عائدات الاقتراضات	X	X
تسديد الاقتراضات	(X)	(X)
توزيع / اربح الاسهم للحكومة	(X)	(X)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	X	X
صافي الزيادة / الانخفاض في النقد والنقد المعادل	X	X
النقد والنقد المعادل في بداية المدة	X	X
النقد والنقد المعادل في نهاية المدة	X	X

المصدر:(اصدارات المعايير الدولية للقطاع العام المعيار (1) ،2012: ص 106).

IV- الخلاصة :

نستنتج مما سبق ان اعداد البيانات المالية وفقا للمعيار الدولي رقم 1 عرض البيانات المالية مهم لضمان امكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشأت الاخرى .وان هناك ندرة في الموظفين الذين يملكون مؤهلات علمية وخبرة عملية في مجال المحاسبة الحكومية والذين يكونون قادرين على تحمل مسؤولية التغيير في اعداد البيانات المالية من شكلها الحالي الى محتواها وفق المعيار الدولي رقم 1. كما انه لم يتم ملاحظة تطبيق للمعيار رقم 1 من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل اغلب الوحدات الحكومية عينة البحث ماخلا واحده ولجزء منه فقط، ويرجع سبب ذلك بأعتقادنا الى غياب التشريع القانوني الذي يلزم تطبيقه وبيان مدى الفائدة من بياناته بالنسبة للمستخدمين ،وعليه يمكن التوصية بان يتم تحويل النظام المحاسبي الحكومي في العراق من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ليصبح بالامكان تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام المعده وفقا لاساس الاستحقاق ومنها المعيار رقم 1.و التثقيف باهمية اعداد القوائم الاربعة في الوحدات الحكومية ومدى منفعتها للمستخدمين.و تدريب موظفي القطاع العام على كيفية اعداد هذه القوائم وتوفير التكنلوجيا الملائمة لذلك.كما يمكن مستقبلا اختبار بيئة التطبيق هل هي ملائمة ام لا ، واختبار مؤهلات الموظفين وتحديد قابلياتهم للتدريب وامكانية تطبيق المعايير الدولية .

- ملاحق :

نموذج1

قائمة اختبار استجابة الوحدات الحكومية لمحتوى المعيار الدولي رقم (1)

اسم الدائرة	بيان المركز المالي	بيان الاداء المالي	بيان التغير في صافي الاصول	بيان التدفق النقدي
امانة بغداد/ امانه بغداد	لاتعد	لاتعد	لاتعد	لاتعد
وزارة الثقافة /دار ثقافة الاطفال	لاتعد	لاتعد	لاتعد	لاتعد
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي /الجامعة العراقية /كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصريه / كلية العلوم السياسية / جامعة بغداد/ كلية الزراعه	لاتعد	لاتعد	لاتعد	لاتعد
وزارة الموارد المائية/هيئة عامة /مشاريع بزل بغداد	لاتعد	لاتعد	لاتعد	لاتعد
ديوان الوقف السني/دائرة اوقاف الكرخ /مكتب المفتش العام	لاتعد	لاتعد	لاتعد	لاتعد
وزارة الصحة / دائرة ذات نفع خاص	لاتعد	لاتعد	لاتعد	لاتعد
وزارة النفط/ مصفى الدورة	لاتعد	لاتعد	لاتعد	لاتعد
هيئة النزاهة	لاتعد	لاتعد	لاتعد	تعد

المصدر: تم اعداد القائمة من قبل الباحثة لعينه من الدوائر الحكومية في العراق بالاعتماد على المقابلة الشخصية والاستفسار من قبل الاقسام المالية فيها.

نموذج 2

كشف تدفق نقدي لوحدة حكومية

هيئة النزاهة

كشف التدفق النقدي للسنه المنتهية في 2014/12/31

التفاصيل	المبالغ
الرصيد النقدي كما في 2014/1/1	*****
يضاف المصادر :	
التمويل خلال السنه	*****
الايرادات الفعلية	****
تنزل الاستخدامات :	
المصروفات الفعلية	(******)
التغير في الحسابات المدينة والدائنه :	
المصادر	
النقص في السلف	*****
الاستخدامات :	
الزيادة في المدينون	****
النقص في الامانات	****
النقص في الدائنون	****
الرصيد النقدي كما في 31/ 12/ 2014	***************

المصدر : هيئة النزاهه العراقية /قسم الحسابات

- **الإحالات والمراجع :**

1. جيلي , اسماء ، 2013 ،"القياس والافصاح المحاسبين في القطاع العام ,دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الحكومية في مدينة ورقلة ,جامعة قاصدي ومرباح ورقلة .
2. احمد ،نهاد حسين ،2018،" انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الابلاغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية "، اطروحة دكتواره في جامعة بغداد،العراق.
3. الصائغ ، حنا رزوقي ،1980، 1989 ، "نحو تحقيق تطوير عملي للادارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي في الدول النامية " ، مجلة المالية ،بغداد ، مطبعة الرشيد ، عدد1.
4. العبيدي ، ماهر موسى ،1983، 1985، 1998" المحاسبة الحكومية " ، عمان ، الدار الشامية للنشر والتوزيع
5. حماد ، احمد هاني بحيري ، وناجي ، عبد الرقيب محمد ،والبحر ، حصة محمد احمد ، 1990" اصول المحاسبة الحكوية " ، دار سلاسل للطباعة والنشر ، الكويت ، ط1 .
6. الشمري ، حيدر علوان كاظم ، 2003 " دراسة للابلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحليه انموذج مقترح باستخدام مدخل القرار .اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، الجامعة المستنصرية ، غير منشورة .
7. المهايني , محمد خالد و الخطيب ، خالد شحاده ,2009 " المحاسبة الحكومية " , منشورات جامعة دمشق ، مركز التعليم المفتوح، قسم المحاسبة ،الجمهورية العربية السورية .
8. الرماحي , نواف ، 2009 ،" المحاسبة الحكومية ",دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ,ط1.
9. السلطان ، سلطان المحمد ، وابو المكارم ، وصفي حسن ، 1990 ، " المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى " ، الرياض ، دار المريخ للنشر .
10. الاتحاد الدولي للمحاسبين .اصدارات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام،2010 و 2012. . الجزء الاول . ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ،ط .
11. Obara, Lawyer Chukwuma, Nangih, Efeeloo ,2017 ," International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Governmental Financial Reporting in Nigeria- An Empirical Investigation", Journal of Advances in Social Science and Humanities, 3(01).
12. IFAC ,1993,study :"elements of financial statement of national governments ",new York.
13. Emerson .o hence , 1985," introduction to non profit organization accounting " , 2nd ed , usa: kent publishing co.
14. Freeman & shoulders , 2003, Robert j.and craig d.,"governmental and nonprofit acconting – theory and practices " , 7 th ed.,person education , inc .
15. Jeter &chaney ,jeter, debra c.and chaney , paul k., 2001,"advanced accounting " jongn wiley & sons . inc .

16. Fischer , paul marcus,2002," advanced accounting " 8th ed : south- western , by : south western ,a division of Thomson learning.
17. Hay , leone , 1989,"accounting for governmental and nonprofit entities", 8th ed., Irwin inc.
18. الانترنت : www.ascasociety.org